



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 31. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 28. September 2007, StNr., betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

Die Umsatzsteuer für 2002 wird festgesetzt mit Euro -440.154,20.

Die Umsatzsteuer für 2003 wird festgesetzt mit Euro -33.061,50.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen wird auf die vorläufigen Bescheide verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3.2.2005, StNr., wurde die Umsatzsteuer für 2002 erklärungskgemäß festgesetzt, der Bescheid aber vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Mit Bescheid vom 7.2.2005, StNr., wurde die Umsatzsteuer für 2003 erklärungskgemäß festgesetzt, der Bescheid aber vorläufig im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) erlassen.

Aufgrund des Ergebnisses der Betriebsprüfung – Bericht vom 28.9.2007 - wurden die angefochtenen Bescheide als endgültige Abgabefestsetzung nach [§ 200 Abs. 2 BAO](#) jeweils vom 28.9.2007, StNr., erlassen. Begründet wurde die Korrektur der Vorsteuern damit, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Errichtung des Kreisverkehrs als hoheitliche Tätigkeit anzusehen sei und daher nur die öffentliche Hand Leistungsempfängerin einer derartigen Baumaßnahme

sein könne. Mangels Ausführung für das Unternehmen habe die Bw keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 2.11.2007, die ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde.

In der Berufungsvorlage führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus:

Die Präambel des Vertrages zwischen der Republik Österreich – Bundesstraßenverwaltung und der Bw vom 27.3.2002 betreffend Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs hat folgenden Wortlaut:

„Die Bw plant eine Verbesserung der verkehrstechnischen Anbindung des Gewerbegebiet in Form eines Kreisverkehrs. Festgestellt wird in diesem Zusammenhang, dass der zu errichtende Kreisverkehr auf Grund der bestehenden gewerblichen Interessenslage als Bauvorhaben der Bw zu betrachten ist, die mit der Errichtung des Kreisverkehrs ihre bestehende Zufahrtssituation verbessern will und ist daher das gesamte Bauvorhaben im überwiegenden Interesse dieses Unternehmens gelegen. An dieser Interessenslage ändert auch die letztendliche Übertragung der beanspruchten Grundflächen ins Eigentum der Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung nichts, zu der sich die Bw nach Abschluss der Bauführung bereits jetzt verpflichtet.

Sämtliche gegenständlich anfallenden Kosten für die Errichtung des Kreisverkehrs (Aus-schreibung, Vergabe, Beschilderung, Markierung, Beleuchtung, Sicherungsmaßnahmen, Schlussvermessung u.a. und den damit verbundenen Maßnahmen) sind daher durch den Einschreiter zu tragen. Zur Verwirklichung der umschriebenen Ziele kommen die Ver-tragsparteien nachstehend überein wie folgt."

Laut Punkt I. des gegenständlichen Vertrages befindet sich der zu errichtende Kreisver-kehr zum Großteil auf Grund und Boden der Republik Österreich – Bundesstraßenver-waltung. Gemäß Punkt II, des gegenständlichen Vertrages werden die für die Errichtung des Kreisverkehrs noch notwendigen Grundstücke von der Bw nach dessen Errichtung, kosten- und lastenfrei an die Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung abgetreten. Die Pflicht zur Abtretung betrifft auch alle Rechte und Pflichten der Bw am gegenständ-lichen Bauwerk einschließlich allfälliger Gewährleistungsansprüche gegenüber den von ihr beauftragten Professionisten. Die Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung soll sohin nach Fertigstellung des Kreisverkehrs Eigentümer, sowohl des bezughabenden Grundstückes als auch des darauf errichteten Straßenbauwerkes (Kreisverkehr) werden.

In Punkt III. des gegenständlichen Vertrages verpflichtet sich die Bw unter anderem ausdrücklich, dafür Sorge zu tragen, dass bei der Vergabe von Bau-, Dienstleistungs- und Lieferaufträgen den Vertragsgegenstand betreffend die der Republik Österreich bindenden vergaberechtlichen Vorschriften angewendet und eingehalten werden und haftet der Republik Österreich hierfür. Weiters verpflichtet sich die Bw, die Baustelle entsprechend der Verordnung der Straßenaufsichtsbehörde abzusichern. Sämtliche Verkehrszeichen müssen in ordentlichem Zustand und rückstrahlend sein und die Größe bzw. Mittelformat 1, gemäß Straßenverkehrszeichenordnung haben.

In Punkt IV. des gegenständlichen Vertrages verpflichtet sich die Bw weiters, zur Sicherstellung der Gewährleistung des zukünftigen Eigentums des Ausschreibungsgegenstandes den Werkvertragsnehmer bereits in der Ausschreibung zu verpflichten, eine Bankhaftung mit einer Laufzeit von fünf Jahren ausgestellt auf die Republik Österreich – Bundesstraßenverwaltung als Begünstigten Zug um Zug mit der Werkvertragsunterfertigung abzugeben.

In Punkt VI. des gegenständlichen Vertrages wird ausdrücklich vereinbart, dass allfällige Gewährleistungs- und Haftungsansprüche der Bw (als Bauherrn) auf die Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung zu überbinden sind.

Die Errichtungskosten des gegenständlichen Kreisverkehrs betrugen insgesamt € 238.717,22 ohne Umsatzsteuer (BI 31/3003/F-Akt). An Vorsteuern wurden im Jahr 2002 € 872,84 und im Jahr 2003 € 44.533,31 geltend gemacht und vom Finanzamt nicht anerkannt (BI 5/2007/BP-Akt).

Aus dem ob Sachverhalt lässt sich erkennen, dass die Leistungen der bauausführenden Unternehmer nicht der Bw, sondern der Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung zugute gekommen sind. Die Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung ist bzw. wurde kosten- und lastenfrei Eigentümerin sowohl der bezug habenden Grundstücke als auch des darauf errichteten Straßenbauwerkes (Kreisverkehr). Die Bw ist bloße Kostenträgerin. Leistungsempfänger iSd Umsatzsteuerrechtes ist unabhängig von den schuldrechtlichen Beziehungen derjenige, der die Leistung wirklich erhalten hat, auch wenn er sie schuldrechtlich nicht beanspruchen konnte (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG Kommentar IV § 12 Anm 184). Der bloße Kostenträger, wenn er nicht Leistungsempfänger ist, ist zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG Kommentar IV § 12 Anm 193).

Nach *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG Kommentar IV § 12 Anm 233 muss die Verwendung der bezogenen Leistungen in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich

und durchgeführt sein. Das ist hier nicht der Fall. Der Bw kommt am gegenständlichen Kreisverkehr keine Verfügungsmacht - im Sinne einer wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit - zu.

In diesem Zusammenhang muss noch erwähnt werden, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Hoheitsbereich der damit vom Gesetzgeber betrauten Gebietskörperschaften fallen (vgl VwGH 19.4.2007, [2004/15/0091](#)). Nach Ansicht des Finanzamtes sind derartige Investitionen dem Hoheitsbereich zuzuordnen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Am 6.4.2010 erging unter Hinweis auf VwGH 16.12.2009, [2007/15/0176](#), ein Vorhalt an die Abgabenbehörde I. Instanz.

Die Abgabenbehörde I. Instanz teilte mit Schreiben vom 26.5.2010 mit, dass der Vorhalt vom 6.4.2010 an den bundesweiten Fachbereich weitergeleitet worden sei und keine Berufungsvorentscheidung erlassen werde. Sie gab folgende Stellungnahme ab:

Als Begründung führte der bundesweite Fachbereich an, dass der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2009, [2007/15/0176](#) ausdrücklich nicht zu dem – im gegenständlichen Fall vorliegenden – Sachverhalt der Neuerrichtung einer öffentlichen Straße bzw. eines Kreisverkehrs Stellung genommen hat. Entgegen der Auffassung des UFS sei somit eindeutig keine Vergleichbarkeit der Sachverhalte gegeben. In der Präambel zum zwischen der Bundesstraßenverwaltung und der Bw abgeschlossenen Vertrag wird zwar ausgeführt, dass die Errichtung des Kreisverkehrs (zum Großteil auf Grund und Boden der Republik Österreich) im überwiegenden Interesse der Bw liege. Diese Formulierung schließe jedoch beachtliches, aus Gründen der Verkehrssicherheit gebotenes und an Verpflichtung grenzendes Interesse der öffentlichen Hand an einer Verbesserung der verkehrstechnischen Anbindung des Gewerbegebietes nicht von vorneherein aus. Die Vertragspunkte lassen sehr wohl den Schluss zu, dass die Errichtung des Kreisverkehrs, an dem die Bw nach der Vertragslage von Anbeginn an keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht erworben hat, auch wenn sie nach außen hin Auftraggeberin und Leistungsempfängerin der Baumaßnahme gewesen ist.“

Am 3.8.2010 erging ein Vorhalt an die Bw wobei neben Hinweisen auf die Rechtsprechung u.a. folgende Bedenken und Fragen aufgeworfen worden sind:

„Wenn die an sich zur Bauleistung verpflichtete Straßenverwaltung von sich aus nicht tätig wird und die „Arbeit“ auslagert, so bleibt der Aufgabenbereich dennoch ein hoheitlicher. Eine

Vorfinanzierung durch die Bw ändert nichts an dem Umstand, dass sie aufgrund des Gesetzes zum Kostenersatz verpflichtet wäre, aus dem aber kein Vorsteuerabzug resultieren würde.

Dem Finanzamt ist auch insofern zuzustimmen, als der Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses vom 16.12.2009, 2007/15/0176, nicht ganz vergleichbar ist, weil dort eine voll funktionierende Straßenanbindung vorhanden war, die den öffentlichen Anforderungen – auch was die Geschäftsausweitung betrifft – genügte. Die Gemeinde hatte daher keinen Grund, die Straße zu verlegen oder neu zu errichten. Es lag somit ein ausschließliches Interesse der Firma vor, die für die Ausweitung des Geschäftsbetriebes die Errichtung eines Parkhauses durchführen musste und dafür die Verlegung der Straße erforderlich war. Es lag hier keine gesetzliche Verpflichtung im Sinne der eingangs zit. Rechtslage vor.

Zudem darf noch auf die Entscheidung des UFSG vom 17.1.2008, RV/0152-G/06, verwiesen werden, wo ein Vorsteuerabzug verweigert worden ist, weil die Vorsteuern aus Investitionen resultierten die den öffentlichen Aufgaben (Infrastrukturinvestitionen - Brücken und Straßen) zuzuordnen waren.

Sie werden eingeladen, Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen beizubringen, die das ausschließliche Interesse an der Errichtung des Kreisverkehrs einerseits dokumentieren und die mangelnde Verpflichtung der Straßenverwaltung zur Errichtung des Kreisverkehrs nachzuweisen vermögen.

Aus dem bloßen Nichttätigwerden der zuständigen Straßenverwaltung kann noch keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug abgeleitet werden. Die von der Bw gesetzten baulichen Maßnahmen auf der Bundesstraße sind nach der Aktenlage dennoch solche, die grundsätzlich im Hoheitsbereich der Straßenverwaltung gelegen sind."

Die Bw brachte in der Berufung vom 2.11.2007 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2010 im Wesentlichen die folgenden Argumente vor:

Die Errichtung des Kreisverkehrs sei im alleinigen Interesse der Bw erfolgt.

Die Leistung sei sehr wohl für das Unternehmen der Bw erbracht worden.

Die Leistung diene den Zwecken des Unternehmens.

Der Vorteil für die übrigen Verkehrsteilnehmer und Anlieger sei dabei ein nicht relevanter Nebeneffekt.

Die Errichtung des Kreisverkehrs sei zur Erschließung der Grundstücke der Bw erfolgt, zur besseren Verkehrsanbindung und der besseren Vermarktungsmöglichkeiten.

Bei Erbringen von Bauleistungen sei nicht notwendigerweise der Eigentümer des Grund und Bodens Leistungsempfänger. Vielmehr sei maßgebend, wer die Leistung ausbedungen, das heißt den Bauauftrag erteilt habe.

Der Übergang des Eigentums an die öffentliche Hand stelle weder einen Entnahmeeigenverbrauch einen Verwendungseigenverbrauch dar.

Die Errichtung des Kreisverkehrs sei Voraussetzung gewesen für die Umwidmung der Liegenschaften der Bw, die vorher als Flughafenareal und als Grünland gewidmet waren.

In der Folge sei eine Änderung des Flächenwidmungsplanes durch die Gemeinde erfolgt und durch das Amt der Landesregierung die aufsichtsbehördliche Bewilligung erteilt worden.

Unabdingbare Voraussetzung für beide Maßnahmen sei eben die entsprechende Verkehrsanbindung durch den Kreisverkehr gewesen.

Für die Bundesstraßenverwaltung habe kein Anlass und keine Verpflichtung zur Errichtung eines Kreisverkehrs bestanden.

Das Erfordernis der Kreisverkehrerrichtung sei erst durch die Aktivitäten der Bw entstanden, nämlich des Bestrebens zur Änderung des Flächenwidmungsplanes und der dadurch für die Bw möglich werdenden besseren Nutzung bzw. Verwertbarkeit der Liegenschaften.

Die Bw hat zur Untermauerung ihrer Argumente, dass nämlich die Errichtung des Kreisverkehrs ausschließlich im Interesse der Bw und zwar zur Errichtung des Gewerbegebietes und zur verbesserten Verwertbarkeit der Liegenschaften der Bw erfolgt sei,

eine ausführliche Zeitschiene der Geschehensabläufe dargestellt,

den Amtsbericht des Amtes der Salzburger Landesregierung zur Änderung des Flächenwidmungsplanes durch die Gemeinde.

Planunterlagen

und eine Bestätigung des Amtes der Salzburger Landesregierung vorgelegt.

Nach dieser Bestätigung lag die Errichtung des Kreisverkehrs im ausschließlichen und alleinigen Interesse der Bw und seitens des Straßenerhalters waren keine baulichen Maßnahmen geplant und erforderlich.

Folgende Maßnahmen seitens der Bw und der Behörden wurden hinsichtlich des Bauvorhabens und der sonstigen Maßnahmen zur Errichtung des Gewerbeparks gesetzt:

06.03.2001 Ansuchen der Bw an die Bundesstraßenverwaltung um Bewilligung zur Errichtung des Kreisverkehrs.

20.12.2001 Übermittlung der Pläne für den Kreisverkehr an die Bundesstraßenverwaltung.

04.03.2002 Modifizierung des räumlichen Entwicklungskonzeptes durch die Stadtgemeinde.

27.03.2002 Vertrag über die Errichtung des Kreisverkehrs (gültig bis 30.6.2003).

04/05 2002 Gespräche mit der Stadtgemeinde und dem Land Salzburg betreffend Änderung des Flächenwidmungsplanes zur Errichtung eines Gewerbegebietes.

19.08.2002 Beschluss der Stadtgemeinde zur Durchführung des Verfahrens zur Änderung des Flächenwidmungsplanes.

08.2002 Beginn der Auftragsvergabe und der Arbeiten zur Errichtung des Kreisverkehrs.

27.11.2002 Beschluss der Stadtgemeinde über die Teiländerung des Flächenwidmungsplanes.

17.12.2002 Amtsbericht des Amtes der Salzburger Landeregierung zur Änderung des Flächenwidmungsplanes mit dem Vorschlag der aufsichtsbehördlichen Genehmigung.

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde samt den vorgelegten Unterlagen der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt. Unter Hinweis auf die bisherigen Stellungnahmen, wonach bereits sämtliche Argumente, die gegen den Vorsteuerabzug sprechen, vorgebracht worden seien, wurde auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Sachverhaltsfeststellung:

Die Errichtung des Kreisverkehrs durch die Bw erfolgte im Interesse des Unternehmens der Bw. Sie diene als Grundlage für die Aufschließung der Gründe der Bw, der besseren Erreichbarkeit des Flughafens und vor allem für die Umwidmung der bisher als Flugplatzareal und als Grünland gewidmeten Liegenschaften in Gewerbegebiet.

Dafür war eine Änderung des regionalen Regionalentwicklungskonzeptes und eine Teiländerung des Flächenwidmungsplanes erforderlich. Beide Änderungen wären nicht und vor allem nicht so rasch möglich gewesen, wenn die verkehrsmäßige Aufschließung und Anbindung des gesamten Gebietes nicht gegeben gewesen wäre.

Für das Unternehmen der Bw ist durch Errichtung des Kreisverkehrs eine optimale Anbindung an das öffentliche Straßennetz erreicht worden und die Umwidmung der Liegenschaften in Gewerbegebiet brachte für die Bw eine Aufwertung und eine bessere wirtschaftliche Verwertbarkeit und Nutzbarkeit der Liegenschaften.

Für die anderen Unternehmen, die durch die Errichtung des Kreisverkehrs profitieren, bestand bereits vorher eine ausreichende Verkehrsanbindung.

Für die Bundesstraßenverwaltung bestand zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über die Errichtung des Kreisverkehrs keine Verpflichtung zur Durchführung einer derartigen straßenbaulichen Maßnahme und es waren straßenbauliche Maßnahmen weder notwendig noch geplant.

B.) Beweiswürdigung:

Die Bw hat durch die Vorlage der Verträge mit der Bundesstraßenverwaltung, der ausführlichen Darstellung des zeitlichen Ablaufes der Verhandlungen und behördlichen Maßnahmen sowie durch die Vorlage des Amtsberichtes zu diesen behördlichen Maßnahmen sowie der Bestätigung der Bundesstraßenverwaltung überzeugend dargetan, dass die Errichtung des Kreisverkehrs im ausschließlichen und alleinigen Interesse der Bw erfolgt ist und dass seitens der Bundesstraßenverwaltung zum damaligen Zeitpunkt keine baulichen Maßnahmen geplant und erforderlich waren.

Der unabhängige Finanzsenat hegt keine Zweifel an der Tatsache, dass seitens der Bundesstraßenverwaltung straßenbauliche Maßnahmen nicht verpflichtend zu setzen waren, zumal auch die Abgabebehörde I. Instanz dazu keine Bedenken vorgebracht hat.

C.) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der UFS hat bereits in mehreren Verfahren entschieden, dass Aufwendungen für eine im ausschließlichen unternehmerischen Interesse des Steuerpflichtigen erfolgte Errichtung einer Straße zum Vorsteuerabzug berechtigen, wobei die anschließende (unentgeltliche) Übertragung in das öffentliche Gut weder einen Entnahme- noch einen Aufwandseigenverbrauch darstelle (UFS 30.6.2008, RV/0603-L/07 und RV/0237-L/07; UFS 29.7.2008, RV/0727-L/08; UFS 24.9.2008, RV/0679-L/08; UFS 3.11.2008, RV/0550-L/06). Diesbezüglich sind Amtsbeschwerden beim VwGH anhängig (VwGH 2008/15/0262; 2008/15/0261; 2008/15/0267; 2008/15/0299; 2008/15/0326).

Der UFS hat in der Entscheidung vom 15.09.2009, RV/0677-W/08, im fortgesetzten Verfahren zur VwGH-Entscheidung vom 20.2.2008, 2006/15/0339 wörtlich ausgeführt:

„Für das Unternehmen ausgeführt gilt eine Leistung, wenn das leistungsempfangende Unternehmen aus dem der Leistung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet ist. In der Regel gilt daher der Auftraggeber der Leistung als Leistungsempfänger (Ausnahmen: § 12 Abs 2 Z 3, Z 4 und § 13 Abs 2 UStG 1994). Auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt (den eigentlich Begünstigten bzw. Beschwerden der Leistung) wird nicht Rücksicht genommen. Dies wird durch die expliziten Sonderregelungen in Z 3 und Z 4 offensichtlich (Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar 1.04 § 12 Rz. 87 ff.).

Der Unternehmer kann daher Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung "für sein Unternehmen" ausgeführt worden ist. Es kann daher nur derjenige die Vorsteuer abziehen, der Empfänger der Leistung ist und die Leistung muss für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht worden sein.

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, somit wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wurde oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet ist (vgl. Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 12 Tz. 64)."

Der UFS hat sich in der Entscheidung vom 17.1.2008, RV/0153-G/06 ausführlich mit der Frage des Vorsteuerausschlusses befasst:

„Die Errichtung und Erhaltung einer öffentlichen Verkehrsfläche gehört nach wie vor grundsätzlich zur Hoheitsverwaltung. Eine wirtschaftliche Betätigung bzw. ein Zusammenhang mit der entgeltlichen Veräußerung, der von der Gemeinde zuvor erworbenen Optionsrechte, ist nicht zu erblicken, zumal eine Öffnung von Straßen und Brücken für die Allgemeinheit bereits ca. zwei Jahre vor der Veräußerung der Grundstücksoptionen erfolgte. M.a.W. sind Brücken und Straßen nicht für diese Tätigkeit, sondern zur Verbindung zweier Stadtteile errichtet worden.

In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. April 2007, [2004/15/0091](#), verwiesen, der hierbei eine ähnliche Auffassung vertrat und den Hinweis der Gemeinde zum Vorsteuerabzug für die Errichtung eines Steges auf den reklamierten wirtschaftlichen Aspekt einer (unternehmerischen) Werbetätigkeit ablehnte, weil sich die hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeit eindeutig trennen lassen. Bei gedanklicher Annahme der Tätigkeit der Bw. durch die Gemeinde selbst wäre es ebenfalls nicht zur Berechtigung des Vorsteuerabzuges gekommen, weil die Errichtung von quasi-öffentlichen Straßen, die ohne Gebühr (Maut) von der Allgemeinheit benützt werden können, eindeutig dem Hoheitsbereich

zuzurechnen ist. Das vereinbarte Andienungsrecht spricht mittelbar für das spätere Eigentum der Gemeinde.

In ähnlicher Weise hat der Bundesfinanzhof BFH - in einem vergleichbaren Fall der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges - in seinem Urteil vom 9. November 2006, V R 43/04, beim so genannten Sparkassen- oder Bankenmodell, womit durch Zwischenschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude (vorsteuerwirksam) errichtet und anschließend unter Verzicht auf die Steuerbefreiung an das Kreditinstitut vermietet, den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf Rechtsmissbrauch versagt. Missbrauch stellt keine Sondermaßnahme dar, sondern normiere vielmehr einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der nach der Rechtsprechung des EuGH ("Firma Ing. Auer - Die Bausoftware GmbH" v. 8. November 2007, Rs C-251/06, Rdnr. 41ff, "Halifax", v. 21. Februar 2006, Rs C-255/02, Rdnr. 61ff, 85) auch im Mehrwertsteuerrecht gelte. Danach sei die Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die vermeintlichen, künftigen Umsätze, die dieses Recht begründen, eine "missbräuchliche" Praxis darstellen. In Rdnr. 69 führt der EuGH aus, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nämlich nicht so weit gehen, dass die missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d.h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen. Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gelte auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Die Ausgliederung einer Infrastrukturinvestition durch eine quasi als Vorfinanzierungsgesellschaft agierende GmbH, die vom Rechtsträger lediglich Optionsrechte erworben hatte, um damit künftige steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, um den Vorsteuerabzug für eine für die Allgemeinheit bestimmte und sofort benützte Infrastrukturinvestition (Straßen, Brücken) zu lukrieren, ist daher umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen, zumal die Gemeinde durch die Ausübung des Andienungsrechtes verpflichtet ist, die Gesellschaftsanteile und Schulden zu übernehmen."

Aufgrund dieser Ausführungen ist für den vorliegenden Sachverhalt klar ersichtlich, dass hier aufgrund der eindeutigen Interessenslage weder ein Missbrauchsfall noch eine Auslagerung von Infrastrukturinvestitionen von der öffentlichen Hand hin zu einer vorsteuerabzugsberechtigten „Vorfinanzierungsgesellschaft“ vorliegt.

Dass durch die Errichtung des Kreisverkehrs auch andere Anlieger des Kreisverkehrs von der besseren Anbindung profitieren können, ändert nichts an dem Umstand, dass die Errichtung des Kreisverkehrs im Interesse und für das Unternehmen der Bw erfolgt ist.

In der Entscheidung des UFS vom 30.5.2007, RV/0884-L/04, ist ausgeführt:

„Es ist allerdings noch zu prüfen, ob die (unentgeltliche) Übertragung ins öffentliche Gut einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) liegt ein Eigenverbrauch jedoch (nur) dann vor, wenn der Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Die Straße wurde nun nicht zu dem Zweck errichtet, dass sie (unentgeltlich) ins Eigentum der Gemeinde übertragen werden kann, sondern damit das Parkdeck errichtet werden konnte. Die Errichtung und Übertragung der Straße erfolgte daher aus unternehmerischen Gründen. Ein Entnahme-Eigenverbrauch liegt daher nicht vor.

Ein Aufwands-Eigenverbrauch ([§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994](#)) scheidet schon deswegen aus, weil mit der Errichtung der Straße keine sonstige Leistung erbracht wurde. Selbst wenn Letzteres der Fall wäre, wäre ein Aufwands-Eigenverbrauch aus den vom UFS Außenstelle Wien in seiner Entscheidung vom 23.9.2005, RV/0487-W/03, dargelegten Gründen zu verneinen (siehe auch Renner in RFG 2006, 24).

Aufwendungen für die im ausschließlichen unternehmerischen Interesse der Bw erfolgte Verlegung einer Straße berechtigen zum Vorsteuerabzug. Die anschließende (unentgeltliche) Übertragung in das öffentliche Gut stellt weder einen Entnahme- noch einen Aufwandseigenverbrauch dar."

Die dagegen eingebrachte Amtsbeschwerde hat der VwGH abgewiesen. Wörtlich ist im Erkenntnis vom 16.12.2009, 2007/15/0176 ausgeführt:

„Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen ([§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#)). Leistungen von Unternehmern sind nur steuerbar, wenn sie im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt werden, d.h. wenn sie der unternehmerischen Sphäre zugerechnet werden können. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Zu den Leistungen im Rahmen des Unternehmens gehören somit nicht nur die Leistungen, die den eigentlichen Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit ausmachen (Grundgeschäfte), sondern auch Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte. Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, die aber in ihrem Gefolge vorkommen und diese ermöglichen (vgl. Ruppe, UStG3, § 1, Tz 290).

Nach der Vereinbarung zwischen der Mitbeteiligten und der Gemeinde war die Mitbeteiligte berechtigt und verpflichtet, die baulichen Maßnahmen zur Umlegung der Straße laut Projekt

Dr. X. inklusive aller dafür notwendigen Wiederherstellungsmaßnahmen auf eigene Kosten durchzuführen. Entgegen der Beschwerdeauffassung hat die Mitbeteiligte nicht eine Straße neu errichtet, wozu die Gemeinde verpflichtet gewesen wäre. Mangels gegenteiligem Vorbringen ist davon auszugehen, dass die vorhandene Straße den öffentlichen Anforderungen genüge. Die Gemeinde hatte damit keinen Grund, die Straße zu verlegen oder eine neue zu errichten. Die Umlegung der Straße stand ausschließlich im betrieblichen Interesse der Mitbeteiligten, die nur dann ihren Geschäftsbetrieb ausweiten und ein dafür notwendiges Parkdeck errichten konnte. Voraussetzung der Ausweitung des Geschäftsumfanges war allerdings nach der beschriebenen Vereinbarung die Tragung der Kosten für die Umlegung der gegenständlichen Straße. Diese Aufwendungen sind auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes dem Unternehmen der Mitbeteiligten zuzuordnen. Der Umstand, dass die Straße nach Umlegung - wie bereits die vorherige Straße - für den allgemeinen öffentlichen Verkehr freigegeben wurde, ändert daran nichts. Durch die Übernahme der Kosten für die Umlegung der Straße hat die Mitbeteiligte nicht von der Gemeinde zu tragende Kosten übernommen. Für die Gemeinde bestand kein Anlass für eine Umlegung der Straße. Grund für die Umlegung der Straße war die Geschäftsausweitung der mitbeteiligten Partei. Die mit der Umlegung der Straße verbundenen Aufwendungen hat die belangte Behörde zutreffend dem Unternehmen der Mitbeteiligten zugeordnet."

Diese Ausführungen treffen allesamt auch auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt zu. Die Bw hat hier nicht Aufgaben der Öffentlichen Hand übernommen, um einen Vorsteuerabzug zu lukrieren, den sie bei Vorschreibung eines Anliegerbetrages nicht lukriert hätte. Die Bw hat aufgrund ihrer Interessenslage und für ihr Unternehmen die Errichtung des Kreisverkehrs nach ihren eigenen Vorstellungen und unternehmerischen Zielsetzungen betrieben.

Der Unterschied zu dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt liegt lediglich darin, dass dort eine Umlegung der Straße erfolgt ist, während hier die baulichen Maßnahmen auf der bestehenden Straße vorgenommen worden sind.

Beiden Fällen ist gemeinsam, dass die bestehende Straße den aktuellen Anforderungen voll entsprochen hat und dass die durchgeführten Baumaßnahmen für das Unternehmen der Bw von essentieller Bedeutung waren, um die Ziele – dort Erweiterung hier Umwidmung und bessere Anbindung an das öffentliche Straßennetz – des Unternehmens verwirklichen zu können. Die Interessenslage der Bw fällt im vorliegenden Falle besonders ins Gewicht, weil durch die Errichtung des Kreisverkehrs und der dadurch bewirkten optimalen Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz die Umwidmung von 24 ha in Bauland/Gewerbegebiet erwirkt werden konnte, was eine Aufwertung der Liegenschaften der Bw bedeutet und die Verwertbarkeit entscheidend erhöht und die Nutzungsmöglichkeiten der eigenen Liegenschaften wesentlich ver-

bessert. Sämtliche Maßnahmen sind daher genauso für das Unternehmen der Bw durchgeführt worden, wie im entschiedenen Fall.

Die von der Abgabenbehörde I. Instanz vorgebrachten Einwendungen, die Leistungen seien nicht der Bw sondern der Öffentlichen Hand zugute gekommen, sind aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht zutreffend.

Die Ausführungen in den Literaturstellen, Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG Kommentar IV, § 12 Anmerkungen 184 und 193 und 233, auf die die Abgabenbehörde I. Instanz verwiesen hat, treffen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu.

Unter Anmerkung 181f ist vielmehr ausgeführt:

„Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage. Leistungsempfänger ist, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist.

Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13. 9. 1984, BStBl 1985 II S 21). Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung.“

Und in Anmerkung 207:

„Leistungsempfänger bei Bauleistungen ist nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes. Maßgebend ist vielmehr, wer die Leistung ausbedungen, dh den Bauauftrag erteilt hat (vgl Ruppe, Tz 79 ff zu § 12).“

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat zudem die Anmerkung 232ff (*Ob bzw. inwieweit die Leistung in die unternehmerische Sphäre des Unternehmers eingeht, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich und auch durchgeführt sein*) unzutreffend interpretiert.

Denn die Bw wollte durch die von ihr durchgeführte Errichtung des Kreisverkehrs ja genau jene Nutzung und Zuordnung zum Unternehmen erzielen, wie sie von Anfang an durch die rechtlichen Rahmenbedingungen (Vertrag mit der Bundesstraßenverwaltung) festgelegt worden sind.

Die Bw hat auf dem Grund der Öffentlichen Hand und mit deren Erlaubnis, allerdings zu den im Vertrag vom 27.3.2002 festgelegten Bedingungen, den Kreisverkehr errichtet - den eben

die Bundesstraßenverwaltung nicht geplant und nicht errichtet hätte - und kann ihn uneingeschränkt für ihr Unternehmen nutzen, so wie dies von Anfang an geplant war, objektiv möglich ist und daher auch für die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung für die Zuordnung zu ihrem Unternehmen ausreichend ist.

Die Bw ist nicht nur reine – wie dies die Abgabenbehörde I. Instanz vorbrachte – Kostenträgerin.

Dies wäre dann der Fall, wenn sie lediglich für eine Investition, die von der Bundesstraßenverwaltung geplant und beauftragt worden wäre, die Kosten übernommen hätte, sozusagen statt der Vorschreibung eines Kostenbeitrages oder als dessen Bevorschussung. Eine solche Sachverhaltsfeststellung konnte aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens nicht getroffen werden.

Der Umstand, dass der auf der Bundesstraße errichtete Kreisverkehr auch für den allgemeinen öffentlichen Verkehr bestimmt ist und von den anderen anliegenden Firmen benützt wird, schadet nicht. Denn allein durch die Benützung durch die Allgemeinheit wird der für die Zufahrt und zur Aufschließung der Liegenschaften der Bw und deren Umwidmung notwendige Kreisverkehr für das Unternehmen der Bw nicht weniger benützbar oder dient dem Unternehmen nicht weniger als ohne diese Mitbenützung. Die Aufwendungen für die Errichtung des Kreisverkehrs sind daher dem Unternehmen der Bw sehr wohl zuzuordnen.

Auch im zuletzt zitierten VwGH-Erkenntnis musste die Beschwerdeführerin die Straße an die Öffentliche Hand übertragen, ohne dass dies ein Grund gewesen wäre, mangels Zuordnung zum Unternehmen die Vorsteuerabzugsberechtigung zu verweigern.

Der unabhängige Finanzsenat gelangt daher zu der Auffassung, dass der vorliegende Sachverhalt von der Interessenslage und den Bedingungen für die Vertragsgestaltung mit der Bundesstraßenverwaltung her jenem vom VwGH am 16.12.2009, 2007/15/0176, entschiedenen Fall so ähnlich ist, dass diese Rechtsprechung auch auf den vorliegenden Fall anwendbar ist und daher der Berufung stattzugeben ist.

Salzburg, am 28. Jänner 2011